

Brevi note sull'evoluzione interpretativa del principio di capacità contributiva nell'ordinamento giuridico italiano e comunitario

di Chiara Fontana

Sommario: 1. Premessa; 2. La capacità contributiva nell'ordinamento giuridico italiano- il caso IRAP-; 3. La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto; 4. Gli scenari futuri: verso la creazione di un fisco europeo.

1. Premessa

Il tema della capacità contributiva rappresenta uno dei settori della ricerca giuridico-finanziaria rispetto ai quali le interdipendenze tra economia e diritto risultano più evidenti.

La partecipazione dei cittadini alla spesa pubblica deve, infatti, avvenire sulla base di norme giuridiche che attribuiscono contenuto normativo a fattispecie che manifestino attitudine alla contribuzione, da un punto di vista economico.

Appare, pertanto, interessante affrontare, senza alcuna pretesa di esaustività, il problema della individuazione delle regole giuridiche in base alle quali circoscrivere l'ambito di applicazione del menzionato principio, con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto.

A tale scopo si analizzeranno le diverse teorie formulate in tema di capacità contributiva, soffermandosi, in primo luogo, sul dibattito sorto circa il possibile significato da attribuire a tale principio, nel diritto dell'Unione europea, alla luce dell'interpretazione resane dalla dottrina italiana; e, in secondo luogo, sulla verifica, di come, anche in virtù della giurisprudenza comunitaria, l'art. 53 Cost. si innesti nel processo di armonizzazione, rappresentando, talvolta, un limite all'applicazione, in Italia, del diritto comunitario.

2. La capacità contributiva nell'ordinamento giuridico italiano- il caso IRAP

L'eguaglianza del cittadino –contribuente di fronte agli oneri fiscali, trova il proprio fondamento, diretto o indiretto, nelle norme costituzionali degli ordinamenti degli Stati membri dell'U.E., poste al vertice della scala gerarchica delle fonti giuridiche, per determinare i limiti e stabilire i criteri ai quali gli organi legislativi devono attenersi nello svolgimento delle proprie funzioni.⁽¹⁾

Come correttamente osservato da un'autorevole dottrina⁽²⁾, tale principio, in ambito tributario, può essere inteso sia in senso giuridico, in termini di parità di posizione di tutti i contribuenti che versano in situazioni identiche al medesimo trattamento fiscale; sia in senso economico, come obbligo di concorrere alle spese pubbliche in eguale misura, cioè in base alla capacità contributiva manifestata da ciascun consociato.

L'eguaglianza in senso giuridico viene esplicitamente menzionata in talune Costituzioni europee⁽³⁾, tra cui quella italiana (art. 3 Cost.), attraverso l'introduzione di un divieto di trattamenti fiscali differenziati che non siano oggettivamente giustificati da situazioni obiettivamente diverse.

L'eguaglianza in senso economico implica, invece, la necessità di ripartire le imposte sulla base delle possibilità economiche espresse dal contribuente.

Nell'ordinamento giuridico italiano, il potere di imposizione trova il suo *fondamento* ed il suo *limite* più rilevante nell'art. 53, co. 1, Cost., il quale sancisce che *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"*.⁽⁴⁾

Tale disposizione normativa, che abbandona la ricostruzione del tributo quale corrispettivo del godimento dei pubblici servizi, giustificandolo, invece, con la necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato, in quanto collettività organizzata⁽⁵⁾, svolge una duplice funzione: *solidaristica*, laddove richiama tutti i consociati a concorrere alle spese pubbliche necessarie alla sopravvivenza ed al progresso della comunità, in base alla forza economica di ciascuno; *garantista*, laddove pone dei limiti alla potestà tributaria, vincolando al concorso solo coloro che manifestino una effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa⁽⁶⁾. In proposito, si sono contrapposti, storicamente, due orientamenti dottrinali divergenti.

La tesi prevalente, accolta dalla Corte Costituzionale(7) fino agli anni '80, esalta la funzione solidaristica dell'art. 53 e, nella sua versione più evoluta, individua nel principio di capacità contributiva un *limite assoluto*, da intendere come requisito oggettivo di qualunque presupposto cui ricollegare la partecipazione alle pubbliche spese; ed un *limite relativo*, inteso quale elemento giustificativo di una diversa contribuzione imposta a taluni consociati(8).

La tesi contrapposta(9) ritiene, invece, che la nozione di concorso alle spese pubbliche implichi, soprattutto, una pluralità di prestazioni concorrenti da parte dei consociati e, quindi, una distribuzione o ripartizione dei carichi pubblici tra i componenti della collettività.

In tale prospettiva, l'obbligo del concorso secondo capacità contributiva non costituirebbe tanto un limite o una garanzia per il cittadino, rispetto all'imposizione, quanto un criterio di distribuzione razionale e perequata dell'onere fiscale, che giustificerebbe l'applicabilità dell'art. 53, ad assetti tributari non doverosi e, quindi, a prestazioni para-commutative, quali tasse e contributi.

Anche con riferimento alla individuazione delle spese pubbliche cui è funzionale il concorso, si è adottato, da un lato, un criterio definitorio *soggettivo*, che qualifica come "*pubbliche*" solo le spese dello Stato e degli enti pubblici; dall'altro, un criterio *oggettivo*, coerente con le finalità di ripartizione assegnata al concorso, in base al quale, spese pubbliche sarebbero tutte quelle che rispondano all'interesse generale della collettività.

L'analisi di questa teoria, che sminuisce il principio di capacità contributiva a criterio di razionalità e coerenza nella ripartizione del carico tributario, individuato in tutte le attività ed opere di interesse generale, non necessariamente gestite dallo Stato o da enti pubblici, ci induce a toccare il nucleo centrale della funzione solidaristica attribuita al co. 1, dell'art. 53 Cost.: quello relativo al suo ambito di applicazione(10).

In proposito, mentre la giurisprudenza costituzionale ha sistematicamente escluso dal dovere di cui al menzionato articolo, non solo, le prestazioni dovute a seguito di violazione di un dovere giuridico, ma, anche, quelle giustificate da un rapporto commutativo tra contribuzione e servizio pubblico; la dottrina ha, di volta in volta, ricollegato l'applicazione dello stesso ora a tutte le entrate pubbliche, ora a tutti i tributi, ora, infine alle sole imposte dirette(11).

Prescindendo dall'esame di tali teorie, l'attenzione deve soffermarsi sulla seconda parte del 1° co. dell'art. 53 Cost.: dato che svolge la citata funzione garantistica di vietare tributi non ricollegabili ad una capacità contributiva.

In proposito, l'orientamento dominante della dottrina è stato inizialmente *svalutativo*(12): si è parlato, infatti, di una "*scatola vuota*" che potrebbe essere riempita di qualsiasi contenuto; o di una tautologia: concorrere in base alla capacità a concorrere.

In tale prospettiva, la formula capacità contributiva è stata interpretata come mera conferma del potere attribuito al legislatore ordinario, di determinare i criteri distributivi di concorso nei singoli tributi e, come salvaguardia del minimo vitale; dunque, non immediatamente vincolante al precetto costituzionale(13).

La reazione a questa interpretazione riduttiva del principio ha avuto luogo, ben presto, non solo, ad opera di una certa dottrina, tesa a valorizzare il riferimento, presente già nei lavori preparatori, alla forza economica da esso espressa; ma, anche, da parte della Corte Costituzionale, che, dopo le iniziali incertezze(14), ha elevato il principio di capacità contributiva a criterio fondamentale di controllo sostanziale della congruità delle leggi ai principi e, più genericamente, ai valori espressi dalla Carta Costituzionale.

La giurisprudenza della Corte ha, infatti, assunto la capacità contributiva come limite alla legittimità della norma impositrice, elaborando la nozione di forza o *potenzialità economica*(15), in base alla quale sono indici di capacità contributiva i fatti espressivi di ricchezza in senso lato.(16)

In tale filone, si inserisce, anche, la nota sentenza 21 maggio 2001, n. 156, in tema di IRAP(17), nella quale, la Corte ha ricollegato l'art. 53 ad altre norme costituzionali (artt. 41-42), ricavandone una nozione di capacità contributiva non più limitata alla mera rilevanza patrimoniale del fatto, quanto, piuttosto, riferita ad una più ampia e, pertanto, generica rilevanza economica, costituita dalla possibilità di operare economicamente sul mercato per effetto del "*potere di comando su beni e servizi*", ovvero del "*dominio dei fattori di produzione*".(18)

Il giudice delle leggi, in particolare, ha dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate, ritenendo l'imposta rispettosa del principio di capacità contributiva e affermando che, nella stessa, "*il legislatore*", nell'esercizio della sua discrezionalità "*ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate*".

In questa interpretazione, la capacità contributiva può definirsi come la nuova ricchezza dell'unità produttiva, cioè il valore aggiunto della attività della autonoma organizzazione, prima della distribuzione diretta a remunerare i fattori produttivi trasformandosi in reddito per essi(19).

Per la Corte, inoltre, è risultata irrilevante, ai fini della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, la mancata previsione del diritto di rivalsa, da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa, nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è riferibile, *pro quota*.

L'onere economico può, infatti, essere trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, o essere totalmente o parzialmente recuperato, attraverso opportune scelte organizzative.

Dalle argomentazioni addotte sembrerebbe che la Corte abbia cercato di mediare tra le opposte teorie che si scontrano in materia,(20) dato che, da un lato, ha individuato nel valore aggiunto della produzione un indice di ricchezza ulteriore rispetto al reddito-patrimonio-consumo, riferibile al soggetto organizzatore dell'attività; e dall'altro, rilevando che il valore aggiunto non è altro che la ricchezza destinata a remunerare i fattori della produzione, ha giustificato l'imposizione solo in capo all'organizzatore-imprenditore, sottolineando la possibilità che questi ha di recuperare il costo dell'imposta.

Proprio il riferimento alla traslazione economica dell'onere dell'imposta costituisce il punto di svolta per chiarire il concetto di capacità contributiva sposato dal giudice delle leggi.

In proposito non può, infatti, ignorarsi che sebbene tale traslazione, garantendo l'incidenza del tributo sui soggetti che concorrono alla creazione della nuova ricchezza, potrebbe fare propendere per la teoria solidaristica; il richiamo alla possibilità di recuperare l'onere tributario attraverso "*opportune scelte organizzative*", induce a sostenere la tesi del "*criterio di ripartizione*".

In realtà, la mera possibilità di traslazione economica dell'onere fiscale, difficilmente può considerarsi come sufficiente a fornire legittimità costituzionale all'IRAP, dato che si tratta di un fattore influenzato da molteplici variabili indipendenti, atte a determinare discriminazioni dei soggetti incisi.

Di contro, l'organizzazione e le relative scelte costituiscono, certamente, fattori controllabili dall'imprenditore.

Alla luce di tali considerazioni, solo la capacità contributiva intesa come dominio su una attività produttiva organizzata può legittimare costituzionalmente l'imposta; e, dunque, la teoria che più si sposa con un tale indice di potenzialità economica è quella che individua nell'art. 53 Cost. un criterio di ripartizione dei carichi pubblici.

Tuttavia, una conclusione del genere sembrerebbe preclusa dalle considerazioni svolte della Corte circa la recuperabilità dell'imposta sul valore aggiunto prodotto, riferibile, in quota, ai lavoratori ed ai finanziatori dell'impresa.

Tali considerazioni manifestano, infatti, la preoccupazione di tale Corte sulla opportunità che il presupposto, non solo, sia economicamente valutabile, ma esprima, anche, la capacità economica del soggetto inciso, in omaggio alla tesi tradizionale.

Ne derivano, invero, comprensibili dubbi di legittimità costituzionale, dato che se per la Corte Costituzionale, la capacità contributiva dell'imprenditore influisce sull'entità del carico fiscale che incide sul soggetto; evidentemente, ad essere tassate sarebbero le qualità personali dello stesso, in manifesta violazione del principio di capacità contributiva.

Tali dubbi risultano sostenuti, del resto, dal disposto delle sentenze 8 febbraio 2007, emesse dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione(21).

In quella sede, la Suprema Corte, esercitando la sua funzione nomofilattica, ha, infatti, inteso fornire un indirizzo univoco in merito all'assoggettamento ad IRAP dei redditi derivanti da attività di lavoro autonomo.(22)

Pertanto, esprimendo un orientamento tutto sommato prevedibile, ha

deciso che è illegittimo il prelievo IRAP in capo a quei contribuenti che esercitano la propria professione con modesti beni strumentali e senza sostenere costi da lavoro dipendente o da collaborazione di terzi in via stabile.

Essa, inoltre, ha affermato che l'IRAP, applicata ad un lavoratore autonomo o professionista privo di qualsiasi struttura organizzativa atta a potenziare il suo prodotto rispetto a quello di collaboratore autonomo e continuativo o al prodotto di un lavoratore dipendente, costituirebbe una mera soprattassa sul reddito, che graverebbe solo sui lavoratori autonomi, in violazione dei principi affermati dalla Corte Costituzionale nella sentenza Ilor (n. 42/1980).

L'imposta colpisce, perciò, con carattere di realtà, un fatto economico diverso dal reddito, ma comunque espressivo di attitudine alla contribuzione da parte di chi, in quanto organizzatore della attività, è autore delle scelte dalle quali discende la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti, che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

In altre parole, il presupposto dell'IRAP, relativamente alla attività professionale, non è il reddito realizzato dal professionista, bensì il valore aggiunto realizzato dalla attività dell'autonoma organizzazione; e la capacità contributiva è l'idoneità produttiva impersonale e aggiuntiva. Da tale corretta interpretazione consegue che contrasta con il principio di capacità contributiva l'identificazione del presupposto dell'IRAP anche in quella quota di reddito del professionista che egli sarebbe stato comunque in grado di produrre, con gli strumenti indispensabili alla sua attività.

Tale reddito, infatti, non è imputabile alla organizzazione autonoma, la quale produce ricchezza aggiuntiva rispetto al reddito stesso.

D'altra parte, un' "autonoma organizzazione" rappresenta un costo aggiuntivo per il *dominus*, aggravato dalla non piena deducibilità di alcune spese; pertanto, nel caso in cui queste eguagliano o superino il valore aggiunto prodotto dalla organizzazione autonoma, l'IRAP grava, unicamente, sul reddito che il professionista sarebbe stato, comunque, in condizione di produrre con gli strumenti indispensabili.

Ne deriva, dunque, una palese discriminazione qualitativa tra redditi della organizzazione autonoma, gravati da IRAP e reddito professionale prodotto senza di essa e quindi escluso da tale imposta; discriminazione che si pone in contrasto con il principio di capacità contributiva.

3. Il principio di capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto

Le incertezze interpretative legate al significato ed "peso" da attribuire al concetto di capacità contributiva, quale elemento giustificativo del potere di imposizione, hanno accompagnato l'applicazione tanto di imposte dirette, come l'IRAP, quanto di imposte indirette, come l'IVA.

Tale imposta è stata introdotta, nel nostro ordinamento, nell'ambito del processo di armonizzazione delle legislazioni degli Stati C.E, in attuazione delle direttive comunitarie n. 67/227 e n. 67/228, attraverso il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nel quale, all'art. 1, si stabilisce che tale imposta, da applicarsi ad una base imponibile uniforme, con aliquote determinate ed uguali per tutti i paesi, si applichi "*sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei territori dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate*"(23).

In proposito assume peculiare rilevanza ai fini dell'indagine in corso, la circostanza che la menzionata disposizione normativa ometta qualunque riferimento al presupposto, per la cui qualificazione è necessario analizzare il "meccanismo" dell'imposta, quale risulta dagli artt. 17 e 18 del menzionato decreto.

Tale criterio applicativo prevede, infatti, che determinati soggetti, che pongano in essere specifiche operazioni, addebitino l'imposta in misura proporzionale al corrispettivo pattuito al momento di effettuazione dell'operazione.

L'imposta addebitata al cessionario o al committente deve successivamente essere versata all'Erario diminuita di quella che il cedente o il prestatore del servizio ha assolto sugli acquisti inerenti all'esercizio della propria attività.

Nell'ipotesi in cui l'imposta sugli acquisti risulti superiore a quella addebitata sulle vendite, il soggetto ha diritto al rimborso dell'eccedenza.

In virtù di tali peculiari caratteristiche, rappresentate, principalmente, dalla detrazione imposta da imposta, dalla procedura dei versamenti frazionati e dal diritto al rimborso dell'eccedenza, l'IVA risulta, pertanto, neutra⁽²⁴⁾ rispetto al numero di passaggi effettuati dal bene o dal servizio prima di giungere al consumatore finale, cioè al soggetto che non è più in condizione di immettere il bene nel ciclo produttivo⁽²⁵⁾.

Ciò nonostante, la dottrina risulta ancora dibattuta sulla giustificazione dell'imposta in termini di capacità contributiva e sull'identificazione dei soggetti che concorrono alle spese pubbliche, oltre che sull'individuazione del presupposto d'imposta⁽²⁶⁾.

Più esattamente, posto che l'IVA rappresenta, indubbiamente, un'imposta plurifase che, in prospettiva dinamica, colpisce tendenzialmente il consumo finale di beni e servizi, anche sotto il profilo giuridico, si tratta di verificare l'idoneità dell'atto in cui si estrinseca l'immissione al consumo finale a costituire una manifestazione dell'attitudine a contribuire⁽²⁷⁾ alle spese pubbliche, rilevante ai fini della *ratio* dell'art. 53, co.1, della Costituzione.

Secondo un'isolata dottrina⁽²⁸⁾, che tende a privilegiare un approccio squisitamente economico al concetto di valore aggiunto, quest'ultimo rappresenta un'entrata lorda, dato che, da un lato, comporta la detrazione dei ricavi solo da quella parte dei costi che non si concreta nelle retribuzioni dei lavoratori dipendenti e negli interessi pagati ai cedenti di capitali; e dall'altro, può provenire solo da un'attività produttiva autonoma.

Tale dottrina, respingendo una nozione di capacità contributiva meramente espressiva della capacità economica di concorrere alla spesa pubblica, ritiene, in particolare che: il valore aggiunto misuri l'efficacia in termini di prodotto, della preminenza delle attività produttive autonome su quelle subordinate; che tale preminenza rappresenti una condizione di privilegio garantita dai pubblici servizi e suscettibile di essere utilizzata per produrre reddito; e, di conseguenza, che il valore aggiunto costituisca una tipica manifestazione di godimento di servizi pubblici, e, dunque, di capacità contributiva.

Viceversa, la teoria secondo la quale l'IVA è un'imposta generale ed uniforme sul valore dei beni al livello del consumo finale sarebbe contraria al criterio costituzionale della capacità contributiva come descritta, sulla base della convinzione che il consumo di beni rappresenti una manifestazione dell'esistenza di bisogni da soddisfare e non di attitudine a contribuire alle spese pubbliche, né, tantomeno, di capacità economica.

Tali ricostruzioni teoriche, invero, appaiono suggestive, ma poco convincenti; ancor più laddove si considerino le conclusioni alle quali la citata dottrina perviene, con riferimento alla critica, sul piano della costituzionalità, della costruzione dell'IVA quale imposta generale sul consumo finale di beni e di servizi, per il presunto contrasto con il disposto dell'art.53 Cost. .

Per circoscrivere precisamente la giustificazione costituzionale dell'IVA, occorre, infatti, preliminarmente, individuare il soggetto che effettivamente risulti portatore di una capacità economica che esprima attitudine alla contribuzione.

In tale prospettiva, è necessario considerare il complesso congegno del tributo sul piano dinamico, andando oltre l'espletamento della singola operazione imponibile e verificando l'intero circuito economico che, di regola, partendo, dalla fase di produzione del bene (o del servizio), passa attraverso la distribuzione prima all'ingrosso e poi al dettaglio, per giungere, finalmente, al consumatore finale.

Partendo da questa considerazione una parte della dottrina tende a dare al consumo, ai fini dell'individuazione della capacità contributiva nell'IVA, un ruolo più ampio di quello evidenziato dallo stesso schema normativo secondo questi autori.

Pur essendo soggetti passivi in senso giuridico-formale, gli esercenti attività d'impresa, artistiche o professionali operano come esattori del tributo per l'Erario, in una prospettiva di collaborazione obbligatoria con l'ente impositore, dato che risultano debitori di quest'ultimo unicamente della differenza tra l'ammontare dell'imposta risultante a debito e quella a credito nello stesso periodo per il quale è sorto e può essere esercitato il diritto di detrazione, fatto salvo il conguaglio da effettuare in sede di dichiarazione annuale.

Tale meccanismo si fonda sugli istituti della deduzione e della rivalsa, sull'assunto che questi ultimi consentono di traslare l'imposta, in senso pienamente giuridico, dalle fasi produttive e distributive, fino al consumo

finale.

Per effetto di tali istituti, il soggetto passivo, che pure formalmente è il debitore del tributo, non risulta essere il soggetto inciso, in quanto il suo patrimonio non viene definitivamente depauperato dell'imposta assolta o dovuta;(29) attraverso una traslazione giuridicizzata, l'onere tributario incorporato nel prezzo del bene o del servizio, viene, infatti, a gravare definitivamente sul consumatore finale, che subisce un depauperamento di pari importo.

Ne deriva, secondo questo rientramento, che sia proprio quest'ultimo il soggetto portatore di capacità contributiva, secondo la *ratio* dell'art. 53 Cost., che gli nega sia la detrazione, sia la rivalsa.

Sotto il profilo della giurisprudenza di legittimità, l'indissolubilità del legame tra le disposizioni sulla rivalsa ed il principio di capacità contributiva è condivisa dalla Suprema Corte.

Secondo quest'ultima, infatti, *"la rivalsa obbligatoria è uno strumento giuridico predisposto al fine di far concorrere alle spese pubbliche il titolare della capacità contributiva che viene in considerazione, ogni volta che altri adempia alla correlata obbligazione tributaria"*(30) e, pertanto, essa mira a conseguire un interesse pubblico costituzionalizzato che trascende, non solo, la posizione del titolare della rivalsa, ma, anche, quella della stessa amministrazione tributaria.

In questa prospettiva complessiva, emerge un giudizio di piena compatibilità dell'IVA rispetto alla *ratio* dell'art. 53 Cost.

I soggetti passivi di tale imposta, infatti, pur risultando gli unici debitori verso l'Erario, non possono essere considerati come portatori di capacità contributiva, secondo il relativo principio costituzionale, non sussistendo rispetto a questi ultimi una manifestazione di ricchezza apprezzabile, in un'ottica costituzionale.

In coerenza con tale ricostruzione, le operazioni imponibili assumono, nello schema di applicazione del tributo, una funzione puramente "prodromica", scaturendo non da atti giuridici cui ricollegare direttamente manifestazioni di capacità contributiva, bensì da quegli eventi *"da cui prende l'avvio e si dipana il procedimento impositivo e da cui resta legittimato il pagamento provvisorio da parte del soggetto passivo formale"*.(31)

In quest'ottica, il consumo di beni e servizi funge da indice indiretto di attitudine alla contribuzione da parte del soggetto che, avendo la possibilità di contribuire al proprio benessere, dimostra di poter contribuire, anche, alle necessità della collettività, a prescindere da un riferimento più o meno diretto alla fonte della spesa effettuata(32).

Alla stessa conclusione in ordine alla compatibilità dell'IVA con l'art. 53 Cost., si può addivenire, anche, utilizzando il percorso interpretativo prospettato da un'autorevole dottrina con riferimento alla *ratio* dell'IRAP, secondo il quale, il concetto di capacità contributiva assume il significato di criterio razionale di riparto del carico pubblico tra consociati, a prescindere dalla necessaria identificazione degli indici di potenzialità economica con il patrimonio del soggetto passivo e con le sue diverse manifestazioni.

In tale prospettiva, il legislatore ordinario, nella scelta della struttura dei tributi, non è vincolato ad apprezzare, esclusivamente, situazioni, beni o rapporti che abbiano valore patrimoniale, dovendo, piuttosto, ricorrere a criteri distributivi equi, coerenti e ragionevoli, che consentano di comparare le singole posizioni dei contribuenti.(33)

Ne deriva che ogni verifica di costituzionalità relativa al meccanismo impositivo dell'IVA vada effettuata rispetto all'intero istituto e non ai singoli elementi di tale disciplina; e, soprattutto, che sia legittimo il riferimento al consumo finale di beni e servizi, come presupposto razionale del riparto dei carichi fiscali(34).

In una diversa prospettiva, sebbene la più recente dottrina tributaristica italiana non contesti la conformità della *ratio* dell'IVA rispetto alla Costituzione, non altrettanto pacifica è l'individuazione dei soggetti cui imputare la capacità contributiva colpita dal tributo.

Alcuni Autori sostengono, infatti, che quest'ultima sia astrattamente individuabile sia nel cedente (o prestatore), sia nel cessionario (o committente), dato che essi sono collegati attraverso il congegno in cui si estrinseca l'operazione imponibile.

Secondo questa impostazione, il presupposto d'imposta non sarebbe né l'acquisto del bene, né la sua vendita, quanto, piuttosto, l'operazione di scambio collegata sul piano soggettivo a tutti coloro in essa coinvolti.(35)

Si tratta, tuttavia, di una ricostruzione suggestiva, che a parere di chi

scrive, non solo, è frutto più di un *escamotage* interpretativo, che non di una appagante soluzione al problema di configurare teoricamente il meccanismo applicativo dell'IVA, secondo la *ratio* dell'art. 53 Cost.; ma sottovaluta, anche, la natura di imposta plurifase dell'IVA, giungendo a configurarla non difformemente dall'IGE, per quanto attiene alla soggettività passiva e la relativa solidarietà⁽³⁶⁾.

Probabilmente, la ricostruzione giuridica più razionale del presupposto dell'IVA, con riguardo, anche, alla più recente esperienza dell'IRAP, la si ritrova nell'intuizione di Micheli⁽³⁷⁾ che l'IVA è un'imposta afferente ai consumi, ma non un'imposta sul consumo.

Ne consegue che il presupposto dell'IVA non può essere, come nell'IGE che andava a sostituire, il consumo, ma, come del resto avviene anche nell'IRAP, il valore aggiunto. Nell'IRAP, che si basa su un modello di determinazione del valore aggiunto di tipo reddito su basi fisiche, il presupposto è il valore aggiunto della produzione.

Nell'IVA, invece, che adotta uno schema di determinazione del valore aggiunto su base finanziaria, attraverso il meccanismo giuridico della deduzione e della rivalsa, il valore aggiunto viene determinato con un modello di imposizione di tipo consumo.

In entrambi i tributi, tuttavia, ai fini della capacità contributiva, l'indagine non può limitarsi a considerare lo schema impositivo di tipo reddito nell'IRAP, di tipo consumo nell'IVA. Per considerare le due imposte assimilabili l'una ad un'imposta sul reddito, l'altra a un modello di imposizione sul consumo, l'interprete, proprio per il ruolo svolto dall'art. 53 Cost. deve, nell'indagine circa la legittimità delle due imposte, guardare al contenuto economico del tributo, verificando l'esistenza di un collegamento logico tra presupposto economico e capacità contributiva.

E d allora, appare evidente che, in entrambe le imposte, è il valore aggiunto l'elemento economico, oggetto dell'imposizione. Nell'IRAP, lo svolgimento di un'attività economica organizzata, costituisce il presupposto dell'imposizione, nei limiti in cui realizza un valore aggiunto; con la conseguenza, rilevata anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che, in tutte le ipotesi relative alle attività di lavoro autonomo in cui si evidenzia una sostanziale sovrapposizione tra valore aggiunto e reddito, l'imposta non è dovuta, in quanto non espressione di una diversa ed autonoma capacità contributiva rispetto a quella incisa dall'imposta sul reddito, ma si sostanzierebbe in una duplicazione dell'imposta sul reddito, costituzionalmente illegittima.

Nell'IVA, invece, il valore aggiunto è evidenziato su base finanziaria, ma, sotto il profilo della capacità contributiva, la situazione non differisce da quella relativa all'IRAP se non nella determinazione dell'imponibile; il presupposto dell'imposta, infatti, è sempre riconducibile all'attività del soggetto passivo, il cui valore aggiunto, espressione della capacità contributiva di quest'ultimo, è determinato attraverso il meccanismo della deduzione e della rivalsa.

La traslazione del tributo, rilevante sotto il profilo economico, nell'IVA, come nell'IRAP, non incide sul contenuto della capacità contributiva, rappresentato, in entrambe le imposte dal valore aggiunto della produzione nell'IRAP, di quello sulle vendite nell'IVA.

4. Gli scenari futuri: verso la creazione di un fisco europeo

Nonostante le menzionate incertezze interpretative; i vasti sforzi dottrinari volti a definirne il contenuto; ed i tentativi di svalutazione perpetrati da coloro⁽³⁸⁾ che hanno ridotto la capacità contributiva ad una "scatola vuota" passibile di essere riempita dei più eterogenei significati; è indiscutibile il "fascino" che tale principio è in grado di esercitare sulla dottrina, non solo nazionale ma, anche, comunitaria.

In proposito appare utile premettere che, sebbene in tutti i Paesi membri CE sia indiscusso che lo Stato tributario debba essere uno *Stato di diritto*, atto a garantire la legittimità dell'imposizione e la tutela dei diritti del cittadino; tuttavia, affinché tale Stato di diritto *formale* acquisti la legittimazione ad esistere, è necessaria la presenza di uno Stato di diritto *materiale*, deducibile dai valori fondamentali espressi in ambito costituzionale.

Pertanto, la chiarificazione della problematica relativa alla identificazione degli elementi di diritto tributario funzionali all'armonizzazione dipende, in larga parte, dalla misura in cui i principi di diritto costituzionale possono trasformarsi in principi comuni, negli ordinamenti membri CE; e dal grado di diversità di tali ordinamenti tributari, dal punto di vista costituzionale.

Sebbene, infatti, gli Stati europei occidentali recepiscano, pienamente, i fondamentali diritti umani e civili da cui si evincono le radici comuni di diritto costituzionale *dell'uguaglianza tributaria* e del *diritto di libertà*, in riferimento agli ordinamenti tributari, esistono, comunque, notevoli differenze circa l'organizzazione dello *Stato sociale*, negli ordinamenti costituzionali.

In modo particolare, il livello di solidarietà sociale che lo Stato esige dal cittadino, in quanto soggetto economico, è definito in modo divergente all'interno delle singole Costituzioni degli Stati europei(39).

Nel processo di globalizzazione finanziaria, diventa, pertanto, sempre più importante, il ruolo della politica fiscale e, a livello comunitario, si fa pressante la necessità di armonizzare i sistemi tributari degli Stati membri, enucleando alcuni *principi fondamentali di equità fiscale* unitari che costituiscono le basi del diritto tributario, applicabile nel territorio dell'Unione europea.

Lo strumento più efficace per conseguire tale scopo sembra essere quello del ricorso ad alcuni dei principi costituzionali contenuti negli ordinamenti degli Stati; su tali principi, che reggono il sistema giuridico dell'imposizione, vige, infatti, un largo consenso politico, poiché, essi rappresentano le prime fondamenta sulle quali si costruiscono gli ordinamenti giuridico-tributari.

Il riferimento attiene, in primo luogo al principio di uguaglianza tributaria, dato che essa viene collegata, a livello materiale, con il principio dell'imposizione secondo la capacità contributiva(40).

Sebbene tale principio non sia menzionato in tutte le Costituzioni, esso rappresenta, infatti, un motivo comune per una concezione sovranazionale della giustizia tributaria(41).

Il postulato di una imposizione in ragione della potenzialità economica dei cittadini appartiene, invero, alla tradizione giuridica dei Paesi dell'Unione europea, fin da quando fu espresso, per la prima volta, in Francia, nella Dichiarazione dei Diritti dell'uomo e del cittadino(42), del 1789; ed ha trovato formulazione nella Costituzione italiana, all'art. 53, capoverso 1; nella Costituzione spagnola, all'art. 31; ed infine, anche, nella Costituzione tedesca del 1919 (Costituzione di Weimar), all'art. 143.

Il legislatore comunitario, consapevole della portata di tale principio, lo ha proclamato, nel Trattato istitutivo della Comunità europea, all'art. 12, vietando ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità; e ne ha, di recente, ribadito l'importanza, nella Costituzione per l'Europa, laddove, già nel *Preambolo*, sottolinea come su di esso si fonda l'idea stessa di *Unione*.

In materia fiscale, l'eguaglianza del cittadino trova il proprio fondamento diretto ed indiretto nelle Carte Costituzionali degli Stati membri, in cui assume una duplice connotazione: giuridica, in termini di parità di posizione dei cittadini, al fine di sottoporre tutti i contribuenti che versano in situazioni identiche al medesimo trattamento fiscale; ed economica, come obbligo di concorrere alla spesa pubblica in eguale misura e, dunque, in virtù della capacità contributiva personale manifestata da ogni consociato.

In tale ultima accezione, il principio di capacità contributiva assurge a criterio di giustizia tributaria, atto a collocare i cittadini in una posizione di eguaglianza sostanziale di fronte al dovere tributario, che impone, ad ognuno di essi, di provvedere ai bisogni della collettività.

Pur in assenza di competenze specifiche in materia, l'ordinamento giuridico comunitario ha garantito un implicito riconoscimento a tale principio, in special modo, attraverso le pronunce della Corte di Giustizia delle comunità europee, la quale, ha attribuito grande rilevanza alle condizioni giuridico-economiche, personali e familiari, del contribuente, in modo particolare, nel settore delle imposte dirette.

L'apertura dimostrata dalle istituzioni comunitarie verso i diritti del contribuente ha determinato la progressiva limitazione dei poteri spettanti al legislatore ed all'amministrazione nazionale in materia di imposizione; ed induce parte della dottrina ad auspicare che essa assurga, in futuro, a criterio fondamentale di regolamentazione del concorso al sostentamento del bilancio comunitario, da parte dei cittadini dell'Unione europea.

Sebbene, infatti, l'istituzione di un'imposta europea sia ancora lontana, il coordinamento delle legislazioni nazionali, in materia di imposte dirette, appare essenziale al corretto funzionamento del mercato interno.

A tale proposito, si ritiene che la cultura giuridica italiana sarebbe in grado di assicurare un contributo di notevole spessore nella costruzione

delle regole fondamentali di diritto tributario comunitario.

Laddove si istituissero, infatti, tributi comunitari, sarebbe preferibile che essi colpissero, in primo luogo, manifestazioni dirette di ricchezza dei cittadini europei.

D'altra parte, la consacrazione del principio di capacità contributiva nel diritto comunitario non solo, valorizzerebbe l'idea di cittadinanza europea, individuando il limite minimo e massimo della legittimità del prelievo; ma porrebbe, anche, l'accento sulla centralità, nell'ordinamento giuridico, della persona umana considerata in sé e non, soltanto, quale categoria economica.

In tale direzione, in qualche modo contrapposta a quella intrapresa dai Tribunali costituzionali interni, sembra muoversi la Corte di Giustizia, tradizionalmente più sensibile alle esigenze dei cittadini che a quelle degli interessi erariali, la cui giurisprudenza, ben si presta a costituire un volano del processo di integrazione comunitario, anche nel settore della fiscalità.

In una diversa prospettiva, occorre, infine, chiedersi quali riflessi determini il principio di capacità contributiva, espresso dall'art. 53 della nostra Costituzione, nell'ordinamento comunitario.

Sebbene, infatti, la prevalenza dell'ordinamento comunitario rispetto a quello interno costituisca, ormai, un dato incontrovertibile, tale assunto vacilla laddove eventuali contrasti si manifestino tra norme comunitarie e norme costituzionali interne, aventi ad oggetto diritti fondamentali(43).

Ci si domanda, cioè, quale debba essere la sorte di un regolamento, una direttiva, o una sentenza della Corte di Giustizia, eventualmente contrastanti con il menzionato principio costituzionale.

Come precedentemente accennato, l'art. 53 Cost., come affermatosi nella dottrina italiana e nella giurisprudenza costituzionale, si ricollega ai principi espressi dagli artt. 2 e 3 Cost.; di conseguenza, assume la natura di principio fondamentale dell'ordinamento, qualificabile come principio di ordine pubblico internazionale(44).

In quanto tale, esso costituisce un limite alla applicazione in territorio nazionale del diritto comunitario in contrasto con il principio di capacità contributiva.

Ne discende che, anche un'imposta comunitaria, come l'IVA debba trovare la sua giustificazione nell'art. 53 Cost. e, non solo, nelle norme comunitarie in materia di libertà di circolazione e di creazione del mercato unico.

In proposito, del resto, il controllo di legittimità per violazione della Costituzione affidato alla Corte di Giustizia appare inadeguato; e ciò, non solo, perché il principio di capacità contributiva, come inteso dai singoli ordinamenti nazionali, non è previsto dalla Costituzione Europea, ma anche perché i termini di decadenza per proporre ricorso in ordine alla legittimità dell'atto normativo, sono piuttosto brevi, diversamente da quanto avviene nel diritto interno, in cui l'illegittimità costituzionale può essere rilevata senza alcun limite di tempo.

Note

(1) Cfr. LEJEUNE VALCACEL E., *L'eguaglianza*, in Trattato di diritto tributario, (diretto da) A. Amatucci, Padova, 1994, vol. I, tomo I, p. 382.

(2) V. UCKMAR, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, Padova, Cedam, 1999, p. 64 ss.

(3) Si menzionano, a titolo esemplificativo, i testi costituzionali di: Belgio (art. 172); Grecia (art. 4); e Lussemburgo (art. 101).

(4) A tale riguardo, fondamentali, tra gli altri, gli studi condotti da: I. MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto italiano*, Torino, 1970; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI F. (a cura di), *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, (diretto da) A. Amatucci, vol. I, tomo I, Padova, 1994; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000; Id., *Fisco e Costituzione*, vol. I, Milano, 1987; Id., *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993.

(5) In tal senso si espresse lo stesso Vanoni nel Rapporto della

Commissione Economica all'Assemblea Costituente, p. 131.

(6) In proposito: F. TESAURO, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, IX ed., p. 65 ss.;

(7) Per un attento esame delle sentenze della Corte Costituzionale, si veda: E. DE MITA, *Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987; S. LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e ordinamento tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1985, I, p.233; G. MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1985, I, p.6; SCHIAVOLIN, *Il "new Deal" della Corte Costituzionale (Rassegna di giurisprudenza)*, in rassegna Tributaria, 1988, II, p. 504; BEGHIN, *Questioni costituzionali in materia tributaria la fine del 1988 e l'inizio del 1989*, in *Rassegna Tributaria*, II, p. 801ss. .

(8) In tal senso, in tempi recenti: A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, 2003, p. 38; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 133 ss.; ID., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, p. 889.

(9) FEDELE, *Gli incrementi nominali di valore nell'Invm e il principio di capacità contributiva*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1982, I, p 56 ss.; GRANELLI, *L'imposizione di plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, p. 26 ss.

(10) In proposito, *amplius*, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, 2003, p. 35 ss.

(11) S. LA ROSA, op. cit., p. 51 ss.; Cass., 13 luglio 1971, n. 2247, in *Diritto e pratica tributaria*, 1972, II, p. 176; Cass., 18 ottobre 1971, n. 2930, *ivi*, p. 1091.

(12) La dottrina si è soffermata, in particolare sull'interpretazione che ne aveva dato il Griziotti, nel sistema di distribuzione dei carichi pubblici: la capacità contributiva si identificava, in definitiva, col godimento di pubblici servizi in funzione del quale si determinava il concorso dei privati alle spese pubbliche. In tal senso. MOSCHETTI, *op. cit.*, p. 13; LOGOZZO, *Capacità contributiva e interpretazione della legge tributaria*, in *Bollettino trib.inf.*, 1990, p. 1655 ss.

(13) In tal senso: L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, p. 19; L.V. BERLIRI *La giusta imposta*, Roma, 1945; DEL VECCHIO, *Introduzione alla finanza*, PADOVA, 1954, P. 231; INGROSSO, *Diritto finanziario*, Napoli, 1956, p. 5811; ID., *Tributi e costituzione*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1964, I, p. 25.

(14) Al riguardo, particolarmente utile appare la lettura delle sentenze 127/1960; 927/1963; 81/1966; 94/1967; 103/1967.

(15) Sentenze 45/1964; 16/1965; 89/1966; 97/1968; 91/1972; 120/1972; 200/1976; 62/1977; 159/1985; 143/1995; 21/1996; 111/1997; 165/2001.

(16) Così, A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 38.

(17) Su cui vedasi: G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'IRAP*, in *Rivista di diritto tributario*, 1997, I, p. 495; R. LUPI, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e e problemi applicativi*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, p. 1407 ss.; FEDELE, *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, I, p. 453 ss; FERLAZZO NATOLI- COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'IRAP: dubbi di costituzionalità*, in *Bollettino Tributario*, VIII, p. 649; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, p. 627 ss.; ID., *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. del Dir. agg.*, V. Milano, 2001, p. 833; GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: lo stato della questione*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, I, p. 843; BODRITO, *L'IRAP tra genesi ed esegesi*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, I, 1999; S. LA ROSA, *Riflessioni sugli interventi guida della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e di capacità contributiva*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno di studi "I settant'anni di Diritto e Pratica Tributaria"*, Genova, 2-3 luglio 1999; C. BUCCICO, *L'IRAP nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000; BATISTONI FERRARA, *Prime riflessioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rassegna Tributaria*, 2001, p. 833; BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'IRAP: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rassegna Tributaria*, 2002, p. 292.

(18) Sulle vicende legate al lungo viaggio dell'IRAP tra istituzioni europee e Corte di Giustizia, qui volutamente tralasciate, si rimanda alla

ampia trattazione di R. PERRONE CAPANO, *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rassegna Tributaria*, IV, 2006, p. 1231.

(19) In tal senso: A. AMATUCCI, *L'autonoma organizzazione ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e Diritto*, 2007, II, www.innovazionediritto.unina.it.

(20) La teoria proposta dai fautori del criterio di ripartizione sostiene che non è rilevante che il parametro dell'imposta rappresenti ricchezza disponibile del soggetto passivo, ma è piuttosto necessario che esso sia economicamente valutabile in modo obiettivo e che consenta una ripartizione imparziale del carico tributario; mentre l'opposta dottrina, valutando la capacità contributiva come espressiva dei valori di cui all'art. 2 Cost., la riferisce unicamente alle sostanze economiche di cui la persona abbia effettiva disponibilità.

(21) Cassazione, Sezione Tributaria, sentenze n. 3678, 3673, 36743676, 3678, 3672, dell'8 febbraio 2007, depositate il 16 febbraio 2007.

(22) Così D. ARDOLINO, *Dies Irap: Cassazione, V Sezione, 16 febbraio 2007, sentenze nn. 3672, 3673, 3677, 3678, 3679, 3682*, in *Innovazione e Diritto*, 2007, I, www.innovazionediritto.unina.it.

(23) In proposito A. CIANI, *L'introduzione dell'Iva nell'ordinamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1982; A. AMATUCCI, *Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamento giuridico italiano alla VI direttiva Cee*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1980, I, p. 652.

(24) Sull'argomento I. MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni della neutralità nel modello italiano*, UTET, Torino, 1973.

(25) Cfr. l'ampia ed argomentata trattazione di tale imposta resa da P. FILIPPI, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. AMATUCCI, vol. IV, II ed., p. 221 ss.

(26) Così G. MARINI, *La capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*, 2006, I, in www.ssef.it.

(27) In proposito, F. MAFFEZZONI, op. cit., p. 3.

(28) Cfr. F. MAFFEZZONI, *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1970, I, p. 524 ss.; ID., *IL principio di capacità contributiva*, cit., p. 172 ss. .

(29) In tal senso: A. COMELLI, *IVA comunitaria e nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2000, p. 1012.

(30) Cfr., Cass, 5 gennaio 1985, n. 5, in *Diritto e Pratica Tributaria*, II, p. 630.

(31) Così F. GALLO, *L'Iva verso un'ulteriore revisione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1978, I, p. 592.

(32) In tal senso: F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 24.

(33) Così, F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rassegna Tributaria*, 1998, p. 632 ss.

(34) In tal senso: A. COMELLI, op. cit., p. 1021.

(35) Tale impostazione è condivisa, tra gli altri, da A. FANTOZZI, op. cit., p. 839.

(36) In tal senso: L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione capacità contributiva*, cit., p. 1322, nota 86.

(37) MICHELI G., *Profili critici in tema di imposizione*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienze delle Finanze*, n. 1, 1964, p. 30.

(38) Cfr. D'ALBERGO, *Economia della finanza pubblica*, Bologna, 1952, vol. I, p. 341; SCOTTO, *Appunti di scienza delle finanze*, Milano, La Goliardica, 1956.

(39) Cfr. J. LANG, *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in Amatucci (a cura di), in *Trattato di Diritto Tributario, Annuario*, Vol. I, Tomo II, Cedam, 2001, p. 458 ss.

(40) Più in generale, tutte le Costituzioni dei Paesi U.E. sanciscono il principio dell'eguaglianza dei diritti e dei doveri dei cittadini, codificato sulla base dei principi espressi dalla Rivoluzione francese, per la prima volta, nella Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino nel 1789.

(41) Così anche in Germania, laddove, sebbene la Costituzione non menzioni esplicitamente il principio di capacità contributiva, tuttavia, la

Corte Costituzionale deduce tale principio, da quello di uguaglianza in generale, utilizzandolo largamente a sostegno di importanti sentenze – particolarmente con la decisione 29.05.1990 sul riconoscimento fiscale del minimo vitale della famiglia (decisione della Corte Costituzionale federale 82, 60);

(42) Laddove si stabilisce che « *...une contribution comune...doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur faculté* ».

(43) Sebbene la prevalenza dell'ordinamento comunitario rispetto a quello interno costituisca, ormai, un dato incontrovertibile, tale assunto vacilla laddove eventuali contrasti si manifestino tra norme comunitarie e norme costituzionali interne aventi ad oggetto diritti fondamentali.

Generalmente questo potenziale conflitto viene esorcizzato attraverso dei tentativi di conciliazione dei due ordinamenti che trovano espressione in diverse tesi. La prima di esse, definita come di "*riduzionismo costituzionale*" esclude il paventato rischio di conflitto assumendo la natura costituzionale dei Trattati e ponendo, per tale via, il confronto su elementi formalmente e sostanzialmente omogenei (In tal senso, Corte di Giustizia CE, 23 aprile 1986, causa n. 294/83, La Vert, in Racc., p. 1365).

Ad essa si contrappone la c.d. "*teoria della compatibilità implicita*", la quale sostiene che le disposizioni del Trattato, in quanto espressione delle limitazioni di sovranità disposte dall'art. 11 Cost. difficilmente possano contrastare con la Costituzione stessa. Tale teoria è collegata con la c.d. "*teoria dei controlimiti*" in base alla quale la violazione dei principi e dei diritti fondamentali garantiti dalla Costituzione rappresenta il limite alle concessioni di sovranità ex art. 11 Cost. (In proposito, ex multis, CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995).

Infine, si riscontra la tesi della "*circolarità dei valori giuridici costituzionali*", elaborata dalla Corte di Giustizia ed istituzionalizzata nella Carta Costituzionale europea, all'art. II-112, co. 4. In base a tale teoria, la tutela dei diritti fondamentali ispirata alla tradizione giuridica degli Stati membri viene reinterpretata e rielaborata dalla Corte stessa che li reinserisce negli ordinamenti nazionali.

(44) Sul concetto di ordine pubblico internazionale come limite operativo delle norme di conflitto: E.VITTA-F. MOSCONI, *Corso di diritto internazionale privato e processuale*, Torino, 1994, p. 160.